PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN** Art. 7.2.9º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La actividad principal de la sociedad mercantil consultante es la gestión y explotación de tiendas bajo una marca comercial de pizzas para su consumo en domicilio o en sus locales. Se resume su actividad en la venta de comida rápida (pizzas, hamburguesas, ensaladas, etc.) y bebidas (agua, refrescos, cerveza, etc.) que realiza a través de locales propios o en régimen de franquicias situados en el archipiélago.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la sociedad está dada de alta en los epígrafes 671.5 *Servicios de alimentación en restaurantes de un tenedor* y 677.9 *Otros servicios de alimentación propios de la restauración*. Sus locales cuentan con zonas habilitadas para – a opción del cliente –consumir en ellos los productos que haya adquirido previamente.

En todo caso, importa precisar que la venta de los productos la hace del siguiente modo:

a) El cliente accede a uno de los locales de la consultante, realiza un pedido de comida y bebida y lo consume en el propio local u opta por consumirlo fuera del local.

b) El cliente accede a uno de los locales, realiza un pedido de comida y lo consume en el propio local u opta por consumirlo fuera del local.

c) El cliente accede a uno de los locales, realiza un pedido de bebida y lo consume en el propio local u opta por consumirlo fuera del local.

d) El cliente realiza su pedido de comida y bebida telefónicamente o por Internet, y posteriormente pasa por el local a recogerla para su consumo fuera del mismo o un empleado de la entidad se desplaza a la dirección que se le indique para hacerle la entrega del pedido.

e) El cliente realiza su pedido telefónicamente o por internet de comida y posteriormente pasa por el local a recogerla para su consumo fuera del mismo o un empleado de la entidad se desplaza a la dirección que se le indique para hacerle la entrega del pedido.

f) El cliente realiza su pedido de bebida telefónicamente o por internet y posteriormente pasa por el local a recogerla para su consumo fuera del mismo o un empleado de la entidad se desplaza a la dirección que se le indique para hacerle la entrega del pedido.

En ocasiones muy puntuales, la sociedad establece "puntos de venta" (un stand, un mostrador, unas mesas, etc.) en lugares concretos de la vía pública o de recintos privados (playas, conciertos de música, eventos deportivos, etc.) a modo de "tienda", y recibe y atiende los pedidos (comida y bebida, sólo comida o sólo bebida) en el mismo lugar. En ese caso, el establecimiento que promueve la iniciativa es quien se encarga de suministrar la comida y/o

bebida, registrándola como una venta propia a clientes finales. Por supuesto, que en esas ventas los clientes deben adaptar sus pedidos a los productos disponibles, ya que por cuestiones de espacio y de operatividad la oferta no es tan variada como en los establecimientos, y de hecho no resulta posible que el cliente determine el modo en que se elaboren los productos, tal y como sucede en los establecimientos donde por ejemplo el cliente puede seleccionar los ingredientes de determinadas pizzas.

Atendiendo a los productos que comercializa, el consultante los divide en dos grupos:

a´) Bebidas: Agua mineral, refrescos y cerveza.

b´) Comidas: ésta a su vez las clasifica en dos subgrupos por la forma de preparación e intervención del cliente. Por la forma de preparación, la sociedad distingue entre comida disponible -para su venta inmediata- elaborada por terceros [postres (helados, trufas heladas) y ensaladas], y comida elaborada "bajo pedido" (se cocina una vez recibido el pedido). Atendiendo a la intervención del cliente en la preparación, diferencia entre comidas en la que el cliente no interviene en su preparación [determinadas pizzas que tienen los ingredientes predeterminados (barbacoa, carbonara, lasaña, 4 quesos, etc), hamburguesas, pastas al forno, pan de ajo, croquetas caseras, delicias de pollo, etc.] y aquellas comidas en la que el cliente interviene de algún modo en su preparación determinando en el pedido cómo elaborarla (pizzas "a tu gusto" en las que elige con qué ingredientes quiere que se prepare).

Con estos antecedentes, la sociedad consulta –por su transcendencia en el IGIC en materia de tipo de gravamen (reducido o general) - si las operaciones descritas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicio, teniendo en cuenta los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas en que se encuentra dada de alta, los modos de venta empleados y los tipos de productos comercializados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Constituyen prestaciones de servicio todas las actividades que realiza el titular de un establecimiento en el ejercicio de las facultades que le corresponden por los distintos epígrafes del IAE de la Agrupación 67 "*Servicios de alimentación"*, entre las que destacan: a) el servicio de alimentos y bebidas para ser consumidos en el mismo local, sean o no condimentados o elaborados por el sujeto pasivo; b) la venta de alimentos y bebidas en el establecimiento para ser consumido fuera del local, y c) la venta de alimentos y bebidas con entrega en el domicilio del cliente previo pedido de éste según la carta del establecimiento.

Segundo.- Constituye prestación de servicios de restaurante la venta de "comida rápida" (pizzas, hamburguesas, ensaladas, etc.) o bebidas (agua, refrescos, etc.) en establecimientos de restauración dados de alta en cualquiera de los epígrafes de la Agrupación 67 "Servicios de Alimentación" de la matrícula del IAE, con independencia de que el cliente opte o no por consumirlo en el propio local o que la consultante los suministre a domicilio previa petición del cliente. Esta naturaleza de prestación de servicios, a efectos del IGIC, no cambia por el hecho de que los alimentos disponibles para su consumo inmediato sean elaborados por terceros o comiencen a cocinarse una vez recibido el pedido, o que el cliente intervenga o no en la elección de los ingredientes.

Tercero.- Nos hallamos ante un servicio de ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar cuando esas ventas de alimentos y bebidas no se

acompañen –como ocurre con los de restaurante- de un servicio de comedor o de barra con la finalidad de servir a sus clientes.

Cuarto.- Todas las prestaciones de servicio de restaurante estarán sujetas en el IGIC al tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La actividad principal de la sociedad mercantil consultante es la gestión y explotación de tiendas bajo una marca comercial de pizzas para su consumo en domicilio o en sus locales. Se resume su actividad en la venta de comida rápida (pizzas, hamburguesas, ensaladas, etc.) y bebidas (agua, refrescos, cerveza, etc.) que realiza a través de locales propios o en régimen de franquicias situados en el archipiélago.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la sociedad está dada de alta en los epígrafes 671.5 *Servicios de alimentación en restaurantes de un tenedor* y 677.9 *Otros servicios de alimentación propios de la restauración*. Sus locales cuentan con zonas habilitadas para – a opción del cliente –consumir en ellos los productos que haya adquirido previamente.

En todo caso, importa precisar que la venta de los productos la hace del siguiente modo:

a) El cliente accede a uno de los locales de la consultante, realiza un pedido de comida y bebida y lo consume en el propio local u opta por consumirlo fuera del local.

b) El cliente accede a uno de los locales, realiza un pedido de comida y lo consume en el propio local u opta por consumirlo fuera del local.

c) El cliente accede a uno de los locales, realiza un pedido de bebida y lo consume en el propio local u opta por consumirlo fuera del local.

d) El cliente realiza su pedido de comida y bebida telefónicamente o por Internet, y posteriormente pasa por el local a recogerla para su consumo fuera del mismo o un empleado de la entidad se desplaza a la dirección que se le indique para hacerle la entrega del pedido.

e) El cliente realiza su pedido telefónicamente o por internet de comida y posteriormente pasa por el local a recogerla para su consumo fuera del mismo o un empleado de la entidad se desplaza a la dirección que se le indique para hacerle la entrega del pedido.

f) El cliente realiza su pedido de bebida telefónicamente o por internet y posteriormente pasa por el local a recogerla para su consumo fuera del mismo o un empleado de la entidad se desplaza a la dirección que se le indique para hacerle la entrega del pedido.

En ocasiones muy puntuales, la sociedad establece "puntos de venta" (un stand, un mostrador, unas mesas, etc.) en lugares concretos de la vía pública o de recintos privados (playas, conciertos de música, eventos deportivos, etc.) a modo de "tienda", y recibe y atiende los pedidos (comida y bebida, sólo comida o sólo bebida) en el mismo lugar. En ese caso, el establecimiento que promueve la iniciativa es quien se encarga de suministrar la comida y/o bebida, registrándola como una venta propia a clientes finales. Por supuesto, que en esas ventas los clientes deben adaptar sus pedidos a los productos disponibles, ya que por cuestiones de espacio y de operatividad la oferta no es tan variada como en los establecimientos, y de hecho no resulta posible que el cliente determine el modo en que se elaboren los productos, tal y como sucede en los establecimientos donde por ejemplo el cliente puede seleccionar los ingredientes de determinadas pizzas.

Atendiendo a los productos que comercializa, el consultante los divide en dos grupos:

a´) Bebidas: Agua mineral, refrescos y cerveza.

b´) Comidas: ésta a su vez las clasifica en dos subgrupos por la forma de preparación e intervención del cliente. Por la forma de preparación, la sociedad distingue entre comida disponible -para su venta inmediata- elaborada por terceros [postres (helados, trufas heladas) y ensaladas], y comida elaborada "bajo pedido" (se cocina una vez recibido el pedido). Atendiendo a la intervención del cliente en la preparación, diferencia entre comidas en la que el cliente no interviene en su preparación [determinadas pizzas que tienen los ingredientes predeterminados (barbacoa, carbonara, lasaña, 4 quesos, etc), hamburguesas, pastas al forno, pan de ajo, croquetas caseras, delicias de pollo, etc.] y aquellas comidas en la que el cliente interviene de algún modo en su preparación determinando en el pedido cómo elaborarla (pizzas "a tu gusto" en las que elige con qué ingredientes quiere que se prepare).

Con estos antecedentes, la sociedad consulta –por su transcendencia en el IGIC en materia de tipo de gravamen (reducido o general) - si las operaciones descritas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicio, teniendo en cuenta los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas en que se encuentra dada de alta, los modos de venta empleados y los tipos de productos comercializados.

SEGUNDO.- El artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 define que se consideran prestaciones de servicios *"los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar*." Como se ven son cuatro las operaciones que, a efectos del IGIC, tienen esta consideración: 1) los servicios de restaurante; 2) los de hostelería; 3) los de acampamento; y 4) las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar

En consultas anteriores, y en concreto, en la vinculante 1077, de 20 de septiembre de 2006, esta Dirección General de Tributos identificaba el servicio de restaurante con la venta de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar. De ahí que el consumo fuera del restaurante había que calificarlo, según esta doctrina, no como prestación de servicio, sino como entrega de bienes.

Esta doctrina, no obstante, debe modificarse, ya que en esas consultas no queda clara la diferencia –que es lo que aquí importa- entre el servicio de restaurante y el de venta de bebidas y alimentos para su consumo en el mismo lugar, que, como hemos dicho, distingue el propio artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991. Es conveniente, por tanto, examinar por separado una y otra actividad para entender en qué consisten y fijar así el tipo de gravamen aplicable a esas operaciones.

A) <u>Servicios de restaurante</u>

Para empezar, ha de señalarse que ni la Ley 20/1991 ni el Reglamento del IGIC definen qué debe entenderse por servicios de restaurante. Siguiendo la norma de conducta interpretativa del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no nos queda más remedio que acudir al Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), y, en concreto a sus tarifas e instrucciones, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre, para, desde un punto de vista jurídico, precisar en qué consiste y cuáles son los actividades que engloba este servicio.

Examinando las Tarifas del IAE nos encontramos, de una parte, la Agrupación 67 (*Servicio de alimentación*) y, en concreto, la nota común a los grupos 671, 672 y 673 (*Servicios en restaurantes, en cafeterías y en cafés y bares, con y sin comida*), que establece que *"los sujetos pasivos matriculados en los epígrafes de estos grupos están facultados para vender, en el propio establecimiento, los productos objeto del respectivo servicio"*. De otra, el Grupo 677, que está dedicado igualmente a los *"servicios prestados por los establecimientos clasificados en los grupos 671, 672, 673, 681 y 682 de las agrupaciones 67 y 68, realizados fuera de dichos establecimientos. Otros servicios de alimentación*", cuyo epígrafe 677.9 ("*Otros servicios de alimentación propios de la restauración")* contiene una "nota" que precisa que *"este epígrafe comprende los servicios de alimentación consistentes en la condimentación y venta de alimentos para ser consumidos fuera del lugar de elaboración en raciones o al mayor, así como cuando los productos elaborados se destinen al servicio de «catering» o de colectividades."*

Siendo esto así en el IAE, es claro que un restaurante no es otra cosa que un establecimiento en que se sirven comidas y bebidas mediante pago por dicho servicio. Esta escueta definición requiere de tres precisiones a efectos de delimitar este concepto:

- Primera, que la actividad de restaurante es una actividad heterogénea que, en términos descriptivos, va desde la preparación de la comida, que puede o no estar condimentada o elaborada en el propio establecimiento, hasta su entrega material, la cual va acompañada de la puesta a disposición del cliente de un comedor –que pueden utilizar o no- con sus mesas, sillas y vajillas o, incluso, de una barra para el consumo de comidas y bebidas.

- Segunda, que esta actividad, atendiendo a su naturaleza, es una actividad compleja, que, como se ha visto, engloba actos de entrega y de prestaciones de servicios; pero en la que predominan las prestaciones de servicios, como son las de preparación o condimentación de la comida que puede estar elaborada o no en el propio establecimiento, el aconsejar e ilustrar al cliente de los productos y bebidas que contiene la "carta" del restaurante, el mismo servicio –si así lo desean- de los alimentos y bebidas elegidos en la mesa o barra y la misma puesta a disposición del comedor o de la propia barra con la finalidad de prestar el servicio.

- Y tercera, que no es determinante para calificar la actividad como de restaurante el que la comida y la bebida las sirvan en el comedor o en la barra del establecimiento: lo fundamental es que el establecimiento tenga una zona destinada a un comedor o una barra a disposición de sus clientes, quienes, como se ha dicho, pueden optar, según sus deseos, por que le sirvan los alimentos o bebidas en el mismo comedor o barra, si la tuviera, o por llevárselos y consumirlos fuera del establecimiento.

Quiere ello decir que, a efectos del IGIC, constituyen prestaciones de servicio todas las actividades que el titular de un establecimiento realice en el ejercicio de las facultades que le corresponden por los distintos epígrafes del IAE de la Agrupación 67 "*Servicios de alimentación"*, entre las que destacan: a) el servicio de alimentos y bebidas para ser consumidos en el mismo local, sean o no condimentados o elaborados por el sujeto pasivo; b) la venta de alimentos y bebidas en el establecimiento para ser consumido fuera del local, y c) la venta de alimentos y bebidas con entrega en el domicilio del cliente previo pedido de éste según la carta del establecimiento.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, constituye en el IGIC prestación de servicios de restaurante la venta de "comida rápida" (pizzas, hamburguesas, ensaladas, etc.) o bebidas (agua, refrescos, etc.) en establecimientos de restauración dados de alta en cualquiera de los epígrafes de la Agrupación 67 (Servicios de Alimentación) de la matrícula del IAE, con independencia de que el cliente opte o no por consumirlo en el propio local o que la consultante los suministre a

domicilio previa petición del cliente. Por supuesto, esta naturaleza de prestación de servicios, a efectos del IGIC, no cambia por el hecho de que los alimentos disponibles para su consumo inmediato sean elaborados por terceros o comiencen a cocinarse una vez recibido el pedido, o que el cliente intervenga o no en la elección de los ingredientes, ya que lo propio de un servicio de restaurante es el servicio de alimentos y bebidas que presta el establecimiento y no cómo lo presta.

B) Venta de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar

El artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991 también considera prestación de servicio *"las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar*." Qué sea este servicio se comprende fácilmente examinando estas ventas desde su aspecto o vertiente positiva y negativa:

- En su vertiente positiva, el servicio comprende toda venta de alimento o bebida en la que el cliente consume el alimento o bebe la bebida en el mismo lugar, ya sea el puesto de venta un local o establecimiento o, incluso, un vehículo (coche-bar). Por tanto, siempre que la entrega del alimento o de la bebida vaya unida al consumo en el mismo lugar estamos ante una prestación de servicio, no ante una entrega de bienes.

- La vertiente negativa hace referencia a que no pueden nunca considerarse como servicio de ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar, aquellos servicios de comidas y bebidas que se realicen en establecimientos con servicios de comedor o barra, ya que esas ventas forman parte, según hemos dicho, del servicio de restaurante.

De lo dicho se sigue que nos hallamos ante un servicio de ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar cuando esas ventas de alimentos y bebidas no se acompañen –como ocurre con los servicios de restaurante- de servicios comedor o de barra con la finalidad de servir a sus clientes.

C) Tipo de gravamen aplicable a estas operaciones

Partiendo de esta doctrina de que las actividades consultadas constituyen prestaciones de servicios, entendemos que el tipo aplicable a estas operaciones es el general del IGIC del 5 por 100 (Disposición adicional octava. Uno.3 de la Ley 20/1991), ya que, según establece el artículo 27.1.4º, de la Ley 20/1991, el tipo general es de aplicación a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados del Impuesto.

TERCERO.- Como resumen de lo que se ha expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Constituyen prestaciones de servicio todas las actividades que realiza el titular de un establecimiento en el ejercicio de las facultades que le corresponden por los distintos epígrafes del IAE de la Agrupación 67 "*Servicios de alimentación"*, entre las que destacan: a) el servicio de alimentos y bebidas para ser consumidos en el mismo local, sean o no condimentados o elaborados por el sujeto pasivo; b) la venta de alimentos y bebidas en el establecimiento para ser consumido fuera del local, y c) la venta de alimentos y bebidas con entrega en el domicilio del cliente previo pedido de éste según la carta del establecimiento.

Segundo.- Constituye prestación de servicios de restaurante la venta de "comida rápida" (pizzas, hamburguesas, ensaladas, etc.) o bebidas (agua, refrescos, etc.) en establecimientos de restauración dados de alta en cualquiera de los epígrafes de la Agrupación 67 "Servicios de Alimentación" de la matrícula del IAE, con independencia de que el cliente opte o no por consumirlo en el propio local o que la consultante los suministre a domicilio previa petición del cliente. Esta naturaleza de prestación de servicios, a efectos del IGIC, no cambia por el hecho de que los alimentos disponibles para su consumo inmediato sean elaborados por terceros o comiencen a cocinarse una vez recibido el pedido, o que el cliente intervenga o no en la elección de los ingredientes.

Tercero.- Nos hallamos ante un servicio de ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar cuando esas ventas de alimentos y bebidas no se acompañen –como ocurre con los de restaurante- de un servicio de comedor o de barra con la finalidad de servir a sus clientes.

Cuarto.- Todas las prestaciones de servicio de restaurante estarán sujetas en el IGIC al tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 29 de abril de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández.